



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10855.721569/2013-38  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 1201-006.094 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 17 de agosto de 2023  
**Recorrente** CITROVITA AGRO PECUARIA LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)**

Ano-calendário: 2010

**ÁGIO. AMORTIZAÇÃO. DEDUTIBILIDADE. IMPOSSIBILIDADE.**

A neutralidade da amortização do ágio/deságio é consequência direta da neutralidade do MEP, uma vez que o ágio/deságio é desdobramento do investimento; assim, na medida em que o art. 2º da Lei nº 7.689/88 também impõe a neutralidade da avaliação de investimento pelo MEP à CSLL, forçoso concluir que CSLL também está sujeita à neutralidade da amortização do ágio. Interpretar de forma diversa significaria tributar a receita decorrente da amortização do deságio, o que não se afigura razoável em face da neutralidade; todavia, essa conclusão seria inevitável caso se entenda dedutível a despesa de amortização do ágio.

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 2010

**DO PEDIDO DE DILIGÊNCIA. PRESCINDIBILIDADE.**

A diligência possui por finalidade elucidar pontos obscuros porventura existentes no processo administrativo fiscal de forma a subsidiar a convicção da autoridade julgadora, podendo referida autoridade dispensá-la quando compreender que, em razão de os elementos necessários para a formação da convicção do colegiado já se encontrarem dos autos, essa é prescindível.

**PEDIDO GENÉRICO DE PRODUÇÃO DE PROVAS.**

A atividade probatória no Processo Administrativo Fiscal deve observar o disposto no Decreto nº 70.235/72, Decreto nº 7.574, de 2011, e, no caso de lacunas, o disposto na Lei nº 9.784, de 1999, e na Lei nº 13.105, de 2015, devendo o pedido genérico pela produção de provas ser rejeitado quando realizado em desobediência com o disposto na legislação de regência do Processo Administrativo Fiscal.

**PEDIDO DE INTIMAÇÃO PARA A SUSTENTAÇÃO ORAL. AUSÊNCIA DE PREVISÃO REGIMENTAL**

É possível a realização de sustentação oral por 15 (quinze) minutos, prorrogáveis por, no máximo, 15 (quinze) minutos, a critério do presidente, nos termos do art. 58, inciso II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo

de Recursos Fiscais (RICARF). Contudo, a intimação prévia da recorrente, ou do seu representante legal, para realizar referida sustentação oral não encontra previsão regimental.

**ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA**

Ano-calendário: 2010

**VIOLAÇÃO DE PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS. INCONSTITUCIONALIDADE. INCOMPETÊNCIA DA JURISDIÇÃO ADMINISTRATIVA.**

Discussões acerca da constitucionalidade das leis, incluindo evocação dos princípios da Razoabilidade, da Proporcionalidade e do Não Confisco, para afastar a aplicação de multa tributária ou reduzir o seu percentual exorbitam a esfera de competência desta instância administrativa de julgamento, a qual deve observar o que determina a legislação em vigor, principalmente em se tratando de norma validamente editada e vigente, segundo o processo legislativo constitucionalmente estabelecido. Referidos princípios são destinados ao legislador infraconstitucional, cabendo a esta instância administrativa tão somente apreciar a legalidade na aplicação das multas previstas no ordenamento jurídico.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos(as) os(as) Conselheiros(as) Fredy José Gomes de Albuquerque, Viviani Aparecida Bacchmi e Thais de Laurentiis Galkowicz, que davam provimento ao recurso. O Conselheiro Fredy José Gomes de Albuquerque manifestou intenção de apresentar declaração de voto.

(documento assinado digitalmente)

Neudson Cavalcante Albuquerque - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Fábio de Tarsis Gama Cordeiro - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Efigenio de Freitas Junior, Fabio de Tarsis Gama Cordeiro, Fredy Jose Gomes de Albuquerque, Jeferson Teodorovicz, Jose Eduardo Genero Serra, Thais de Laurentiis Galkowicz, Viviani Aparecida Bacchmi, Neudson Cavalcante Albuquerque (Presidente)

## **Relatório**

Trata-se de recurso voluntário em face de decisão exarada pela sétima turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte (MG).

Por economia e celeridade processual, o relatório do acórdão exarado pela primeira instância será reproduzido, *in verbis*:

Contra o contribuinte acima identificado foi lavrado Auto de Infração, anobase 2010, expedido em 20/05/2013, referente a Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido - CSLL, com juros de mora calculados até 05/2013, fls. 178/184, com a apuração do crédito tributário discriminado na tabela 1 adiante reproduzida:

**Tabela 1: Demonstrativo do Crédito Tributário**

Tributo/Cod Rec	Principal R\$	Multa de ofício R\$	Juros de mora R\$	Total R\$	Fls.
CSLL - 2973	139.275,49	104.456,62	30.083,51	273.815,62	178

Fonte: AI (fls. 178/184)

A infração apontada no Auto de Infração é:

a) CSLL (fls. 179): (i) Falta/Insuficiência de recolhimento da CSLL ou do Adicional.

O tributo apurado é o discriminado na tabela 2 adiante reproduzida:

**Tabela 2: Falta/insuficiência de recolhimento da CSLL**

Tributo PA	Valor apurado R\$
31/12/2010	139.275,49

Fonte: AI (fls. 179)

Do Auto de Infração, fls. 179, extraem-se, em síntese, os seguintes pontos:

Na Declaração de Informações Econômico-Fiscais - DIPJ, ND nº 1.165.975, entregue em 30/06/2011, o contribuinte declarou o total de CSLL no valor de R\$ 1.010.000,09, Ficha 17, linha 71, e deduziu como pagamento mensal por estimativa o valor de R\$ 870.724,60, Ficha 17, linha 81, remanescendo saldo a pagar de R\$139.275,49, Ficha 17, linha 83, o qual não foi declarado em DCTF e nem houve pagamento.

O sujeito passivo, intimado, deixou de esclarecer a divergência relacionada com o ajuste da CSLL anual, Ficha 17, linha 83.

Cientificado do lançamento em 28/05/2013, fls. 188, o contribuinte, por meio de procurador, apresentou impugnação em 27/06/2013, fls. 233/257, acompanhada dos documentos de fls. 258/657.

Defende a tempestividade da impugnação e recapitula os fatos.

(a) Da necessidade de exclusão, na DIPJ, do valor do ágio.

A divergência de R\$139.275,49 teve como origem um pequeno lapso da impugnante, pois, quando da transmissão da DIPJ 2011/2010, não foi excluído, na Ficha 17/Linha 15, o valor de R\$1.547.505,36, a título de amortização de ágio nas aquisições de investimentos avaliados pelo patrimônio líquido, sendo que a tabela de fls. 236, com a correção de tal erro, demonstra que a CSLL a pagar é a importância de R\$0,00.

Sustenta que a rubrica em questão foi adicionada para fins de apuração de IRPJ (vide Ficha 09-A, linha 15, Doc. 04, fls. 281/320) e excluída do cálculo de apuração de CSLL.

Alega que o equívoco no preenchimento da DIPJ é corroborado pelo Lalur, onde o valor da base de cálculo da CSLL é de R\$9.674.717,82, vide Doc. 05, fls. 398.

Aponta que o fisco não considerou as informações do Lalur e sequer questionou os motivos da divergência.

Argumenta que da fl. 42 da Parte B do Lalur, "Doc. 05", fls. 362, observase a amortização do ágio em comento, o qual se refere à aquisição das fazendas Jaraguá,

Barão e Emanuel Agropecuárias, conforme Laudo de Avaliação anexos, "Doc. 06", fls. 400/551.

(b) Do princípio da verdade material.

Discorre sobre o princípio da verdade material e afirma que está demonstrando a inexistência de tributo a ser pago, bem como o erro de preenchimento da DIPJ.

Cita jurisprudência que entende amparar seu raciocínio.

(c) Da improcedência do valor da divergência apontada pelo Fisco.

A título de argumentação, a não exclusão do valor do ágio não importaria no valor a pagar de CSLL de R\$139.275,49, mas, sim, de R\$97.492,84 (=R\$968.217,44 - R\$870.724,60), considerando o emprego da base de cálculo negativa de CSLL de R\$4.610.559,24, no percentual de 30%, sobre a base de cálculo antes da compensação de BC negativa de períodos anteriores, no valor de R\$15.368.530,81.

Ilustra o cálculo com a tabela de fls. 246.

(d) Da impossibilidade da cobrança de multa no percentual de 75%.

Suscita o caráter confiscatório e desproporcional da multa de ofício de 75%.

Reproduz trecho da doutrina de forma a robustecer seus argumentos.

Menciona que o Supremo Tribunal Federal, em sede de ação declaratória de inconstitucionalidade, decidiu que a desproporção entre o tributo e a multa evidencia seu caráter confiscatório, atentando contra o direito de propriedade do contribuinte.

Entende que a administração pode deixar de aplicar uma lei quando ela estiver em confronto com o disposto na Lei Suprema.

(e) Do pedido.

Protesta pela produção de todas as provas em direito admitidas, em especial a juntada de documentos.

O colegiado de primeira instância, por unanimidade de votos, rejeitou o pedido de dilação probatória e, no mérito, julgou improcedente a impugnação e manteve o crédito tributário exigido.

Irresignada com a decisão, a recorrente apresentou recurso voluntário argumentando, *em síntese*:

- Pela ausência de identidade da base de cálculo do imposto sobre a renda e da contribuição social sobre o lucro líquido (Seção II.1, fls. 687/693);
- Pela dedutibilidade da amortização do ágio na base de cálculo da CSLL (Seção II.2, fls. 693/698);
- Pela improcedência do valor de divergência apontada pelo fisco (Seção III, fls. 698/700);
- Pela impossibilidade da cobrança de multa no percentual de 75% (Seção IV, fls. 700/707); e

- Pela necessária aplicação do princípio da verdade material e da possibilidade de produção de provas posteriores à apresentação da impugnação (Seção V, fls. 707/712).

Concluiu requerendo que:

- a) seja efetuada a intimação da subscritora da presente para proceder à sustentação oral das razões anteriormente expostas, consoante o disposto no artigo 58, inciso II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais;
- b) caso V. Sas. julguem pertinente, seja o feito baixado em diligência para apuração do crédito do contribuinte;
- c) juntada de novos documentos que se façam necessários;
- d) seja dado provimento ao presente recurso, a fim de que seja reformado integralmente o v. acórdão recorrido e afastada a totalidade da cobrança.

Não há manifestação da PGFN nos autos.

Os argumentos apresentados pela recorrente no recurso voluntário serão apreciados no decorrer do voto quando se fizerem necessários.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Fábio de Tarsis Gama Cordeiro, Relator.

### DA TEMPESTIVIDADE

A recorrente foi cientificada da decisão de primeira instância no dia 18/11/2019 no seu domicílio tributário eletrônico (fl. 682). Por sua vez, de acordo com o “termo de solicitação de juntada” (fl. 683), o recurso voluntário foi apresentado no dia 17/12/2019.

Desta forma, o recurso voluntário foi apresentado no prazo processual previsto pelo art<sup>1</sup>. 33 do Decreto 70.235/1972, razão pela qual é tempestivo.

### DA AUSÊNCIA DE IDENTIDADE DA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO SOBRE A RENDA E DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO E DA DEDUTIBILIDADE DA AMORTIZAÇÃO NA BASE DE CÁLCULO DA CSLL.

A recorrente argumentou pela ausência de identidade da base de cálculo do imposto sobre a renda e da contribuição social sobre o lucro líquido e pela dedutibilidade da amortização do ágio na base de cálculo da CSLL em seções distintas (Seção II.1, fls. 687/693, e Seção II.2, fls. 693/698); porém, em razão de ambos os temas possuírem uma relação *simbiótica*,

---

<sup>1</sup> Art. 33. Da decisão caberá recurso voluntário, total ou parcial, com efeito suspensivo, dentro dos trinta dias seguintes à ciência da decisão.

à medida que, *em síntese*, os argumentos apresentados são, *na sua essência*, no sentido de que a dedutibilidade da amortização do ágio apresenta tratamento fiscal distinto para o IRPJ e a CSLL, referidos argumentos serão abordados na mesma seção.

O recurso voluntário refuta o entendimento que haveria sido exarado no acórdão recorrido de que, se não houver, no que se refere às adições, regra expressa instituindo para a CSLL tratamento distinto do conferido ao IRPJ, deverá prevalecer a mesma disciplina jurídica para ambos os tributos.

Segundo consigna o acórdão recorrido, se não houver, no que tange às adições, regra expressa instituindo para a CSLL tratamento distinto do conferido ao IRPJ, a mesma disciplina jurídica há de prevalecer para ambos os tributos.

Por sua vez, defende que a base de cálculo da CSLL, a qual se encontra prevista no § 1º do art. 2º da Lei n.º 7.689/1988, obedece a legislação comercial, a qual prevê a dedutibilidade de qualquer despesa, inclusive a amortização de ágio e que não existe qualquer previsão legal que determine que a base de cálculo da CSLL seja a mesma que a do IRPJ.

No caso em cotejo, inexistente qualquer previsão legal que determine que a base de cálculo da CSLL seja a mesma que a do IRPJ — evidentemente são distintas, consoante bem aduzido no tópico anterior. Tampouco se verifica qualquer disposição legal em que se tenha determinado a vedação da dedução de despesas de amortização de ágio da base de cálculo da CSLL, diferentemente do que ocorreu com a do IRPJ.

Por tais razões, além de se revelar inaplicável ao caso o art. 44, da IN n.º 390/04, observa-se não merecer guarida, outrossim, o argumento no sentido de que a dedução não seria possível por conta da neutralidade dos investimentos pelo método da equivalência patrimonial em relação à CSLL (art. 2º, da Lei n.º 7.689/88). De fato, tal argumento não representa óbice à dedução praticada pela Recorrente, eis que não há na Lei qualquer vedação.

Se o legislador pretendesse que a regra produzisse efeitos tanto na base de cálculo do IRPJ como da CSLL ele teria assim determinado expressamente, como fez com as normas de apuração e de pagamento.

Além disso, a base de cálculo da CSLL prevista no § 1º do art. 2º da Lei n.º 7.689/1988 obedece à legislação comercial que, por sua vez, prevê a dedutibilidade de qualquer despesa, inclusive de amortização de ágio.

O colegiado de primeira instância manteve o entendimento da autoridade tributária lançadora com base nos seguintes argumentos (fl. 669):

Em que pese o Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, ao cuidar dos efeitos tributários da avaliação de investimentos pelo método da equivalência patrimonial, inclusive quanto à amortização do ágio, fazer referência em alguns dispositivos apenas à expressão "lucro real", a indedutibilidade da amortização do ágio deve repercutir na apuração da CSLL, consoante razões adiante expostas.

A um, porque o Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, foi publicado em período de tempo em que não existia a CSLL, que foi introduzida no ordenamento jurídico em 1988, com a Lei n.º 7.689.

Assim, um ato legal publicado em 1977 não poderia conter qualquer ressalva específica em relação à CSLL.

A dois, porque o art. 57 da Lei nº 8.981, de 1995, determinou a aplicação das regras de apuração do IRPJ para a CSLL.

[...]

Ainda que a norma contida no art. 57 não tenha estabelecido absoluta identidade entre as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, dele não se pode concluir que a ausência da legislação específica da CSLL em reproduzir, literalmente, o comando do art. 25 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, implique a permissão da dedução.

O mencionado art. 57 também reflete a intenção do legislador de evitar a repetição desnecessária de comandos legais para disciplinar a metodologia de determinação das bases imponíveis das duas exações - IRPJ e CSLL.

A três, porque a neutralidade da avaliação dos investimentos pelo método da equivalência patrimonial em relação à CSLL está disciplinada nas disposições do art. 2º, §1º, "c", itens 1 e 4, da Lei nº 7.689, de 1988, quando comanda a adição do resultado negativo e a exclusão do resultado positivo decorrentes da avaliação pelo MEP.

Ora, se deve haver neutralidade tributária do investimento pelo método de equivalência patrimonial, a inércia deve alcançar também a amortização do ágio/deságio, pois este é desdobramento do investimento.

[...]

De fato, assiste razão a recorrente ao argumentar pela ausência de identidade das bases de cálculo do imposto sobre a renda e da contribuição social sobre o lucro líquido; porém, essa ausência de identidade não significa que a dedutibilidade da amortização do ágio na apuração desses tributos possuem tratamentos distintos, consoante será apresentado adiante neste voto, razão pela qual a decisão recorrida não merece reparos.

Este Tribunal Administrativo já se manifestou *recentemente* pela indedutibilidade das despesas de amortização de ágio quando da apuração da CSLL:

CSLL. BASE DE CÁLCULO. GLOSA DE ÁGIO. CABIMENTO. É cabível, em relação à CSLL, a glosa das despesas de amortização de ágio, tendo em vista a aplicabilidade à CSLL das mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o IRPJ, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor. (Acórdão CARF nº 1301-006.299. Sessão de 14 de março de 2023. Relator: José Eduardo Dornelas Souza. Redator designado: Iágaro Jung Martins) (grifo nosso)

CSLL. DESPESAS COM AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. ADIÇÃO À BASE DE CÁLCULO. CABIMENTO. As disposições legais sobre a amortização do ágio remetem à apuração do lucro real, seja para determinar a neutralidade dos seus efeitos, seja para autorizar a sua consideração na base de cálculo do IRPJ nos casos que específica, de sorte que, ou bem se aplicam todas as disposições (sobre o ágio) para a apuração para a base de cálculo do IRPJ e da CSLL (seja para adicionar a amortização do ágio à base da CSLL, seja para sua consideração no resultado nas hipóteses legais cabíveis) ou se considera que, à míngua de qualquer menção à CSLL nos textos legais, a amortização do ágio não pode repercutir em nenhum momento em sua base de cálculo. Se o ágio compõe o valor contábil do investimento e o MEP é apenas um método de avaliação do investimento, conclui-se que a amortização que reduz o ágio/deságio deve compor o resultado da avaliação do investimento pelo MEP, e quer este seja positivo ou negativo não deve impactar a base da CSLL. (Acórdão CARF nº 1302-006.221. Sessão de 19 de outubro de 2022. Relator Paulo Henrique Silva Figueiredo)

Por sua vez, este colegiado, *em outra composição*, também já se manifestou pela indedutibilidade das despesas de amortização de ágio quando da apuração da CSLL:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2012, 2013, 2014, 2015

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

A neutralidade da amortização do ágio/deságio é consequência direta da neutralidade do MEP, uma vez que o ágio/deságio é desdobramento do investimento; assim, na medida em que o art. 2º da Lei nº 7.689/88 também impõe a neutralidade da avaliação de investimento pelo MEP à CSLL, forçoso concluir que CSLL também está sujeita à neutralidade da amortização do ágio. Interpretar de forma diversa significaria tributar a receita decorrente da amortização do deságio, o que não se afigura razoável em face da neutralidade; todavia, essa conclusão seria inevitável caso se entenda dedutível a despesa de amortização do ágio.

Ademais, aplica-se às exigências ditas reflexas o que foi decidido quanto à exigência matriz, devido à íntima relação de causa e efeito entre elas.

(Acórdão CARF nº 1201-005.578. Relatora: Viviani Aparecida Bacchmi. Redator designado: Efigênio de Freitas Júnior)

Em seu voto vencedor, o d. conselheiro Efigênio de Freitas Júnior traçou com maestria as *teias* da legislação tributária que regem o tema e demonstrou que a glosa das despesas de amortização do ágio previstas pela legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas também deve ser observada quando da apuração da base de cálculo da CSLL:

11. [...] Em consonância com o Decreto-lei 1.598/77, a Lei 7.689/88 ao instituir a CSLL também estabeleceu a neutralidade tributária dos investimentos avaliados pelo método de equivalência patrimonial nos itens 1 e 4 da alínea "c" do § 1º do art. 2º ao determinar a adição do resultado negativo e a exclusão do resultado positivo decorrentes da avaliação de investimentos pelo MEP.

Art. 2º A base de cálculo da contribuição é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo:

[...]

c) o resultado do período-base, apurado com observância da legislação comercial, será ajustado pela:

1 - adição do resultado negativo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido;

2 - adição do valor de reserva de reavaliação, baixada durante o período-base, cuja contrapartida não tenha sido computada no resultado do período-base;

3 - adição do valor das provisões não dedutíveis da determinação do lucro real, exceto a provisão para o Imposto de Renda;

4 - exclusão do resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido;

5 - exclusão dos lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita;

6 - exclusão do valor, corrigido monetariamente, das provisões adicionadas na forma do item 3, que tenham sido baixadas no curso de período-base. (Grifo nosso).

12. A Lei 9.532/97, por sua vez, estabeleceu em seu art. 7º, III, que a pessoa jurídica poderá, de acordo com as regras que especifica, amortizar o ágio decorrente de rentabilidade futura na apuração do lucro real.

Art. 7º A pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio ou deságio, apurado segundo o disposto no art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977:

[...]

**III - poderá amortizar o valor do ágio** cujo fundamento seja o de que trata a alínea "b" do § 2º do art. 20 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados posteriormente à incorporação, fusão ou cisão, à razão de um sessenta avos, no máximo, para cada mês do período de apuração; (Grifo)

13. Interpretar de forma atomizada o dispositivo legal acima no sentido de o fato de a Lei mencionar "apuração do lucro real" significa ausência de base cálculo da CSLL significa desconsiderar todo o contexto da neutralidade da amortização do ágio em decorrência do MEP.

14. Como explicitado acima, a neutralidade da amortização do ágio/deságio é consequência direta da neutralidade do MEP, uma vez que o ágio/deságio é desdobramento do investimento; assim, tendo em vista que o art. 2º da Lei nº 7.689/88 também impõe a neutralidade da avaliação de investimento pelo MEP à CSLL, forçoso concluir que CSLL também está sujeita à neutralidade da amortização do ágio.

15. Nessa mesma linha o posicionamento do Conselheiro Alberto Pinto Souza Júnior acerca da indedutibilidade da amortização do ágio na apuração da CSLL no Acórdão Carf nº 1302-001.170, de 11/09/2013:

Entendo que a despesa de amortização do ágio é despesa indedutível na apuração da base de cálculo da CSLL, por força dos itens 1 e 4 do dispositivo acima transcrito [art. 2º, §1º, "c", da Lei 7.689/88], os quais deixam claro a finalidade da norma de tornar o MEP neutro na apuração da CSLL. A avaliação do investimento pelo MEP influencia o cálculo da CSLL em caso de alienação ou liquidação do investimento, já que esse seria o valor contábil do investimento a ser considerado. Além disso, se assim não fosse, contrário sensu, a receita decorrente da amortização do deságio seria tributada, o que não me parece razoável, mas seria inevitável chegar a tal conclusão caso se entenda dedutível a despesa de amortização do ágio.

Note-se que, se o ágio compõe o valor contábil do investimento e o MEP é apenas um método de avaliação do investimento, logo, é lógico que a amortização que reduz o ágio/deságio compõe "lato sensu" o resultado da avaliação do investimento pelo MEP, o qual seja positivo ou negativo não deve impactar a base da CSLL, como dispõe expressamente o dispositivo legal acima (itens 1 e 4 da alínea "c" do § 1º do art. 2º da Lei 7.689/88). (Grifo nosso).

16. Como se vê, interpretar de forma contrária ao exposto acima, ou seja, de acordo com a pretensão da recorrente, significaria tributar a receita decorrente da amortização do deságio, o que não se afigura razoável em face da neutralidade; todavia, essa conclusão seria inevitável caso se entenda dedutível a despesa de amortização do ágio.

17. Acrescente ainda que o art. 13, III, da Lei nº 9.249/95, matriz legal do art. 324, § 4º, do RIR/99, ao tratar dedutibilidade de amortização de bens e direitos atribui o mesmo

tratamento – é dizer a mesma norma de apuração – tanto para o IRPJ quanto para a CSLL, veja se:

Art. 13. **Para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido**, são vedadas as seguintes deduções, independentemente do disposto no art. 47 da Lei n.º 4.506, de 30 de novembro de 1964:

[...]

III - de despesas de depreciação, **amortização**, manutenção, reparo, conservação, impostos, taxas, seguros e quaisquer outros gastos com bens móveis ou imóveis, exceto se intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços; (Grifo nosso)

18. No mesmo sentido o art. 1.º combinado com o art. 28, ambos da Lei 9.430, de 1996:

Art. 1.º A partir do ano-calendário de 1997, o imposto de renda das pessoas jurídicas será determinado com base no lucro real, presumido, ou arbitrado, por períodos de apuração trimestrais, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário, observada a legislação vigente, com as alterações desta Lei. [...]

Art. 28. Aplicam-se à apuração da base de cálculo e ao pagamento da contribuição social sobre o lucro líquido as normas da legislação vigente e as correspondentes aos arts. 1.º a 3.º, 5.º a 14, 17 a 24-B, 26, 55 e 71. (Redação dada pela Lei n.º 12.715, de 2012)

19. Com base nos mandamentos legais acima, Instrução Normativa SRF n.º 390/04, dispõe que se aplicam à CSLL as normas relativas à amortização e que o ágio decorrente de rentabilidade futura - quando apurado corretamente, o que não é o caso dos autos - poderá ser amortizado nos balanços correspondentes à **apuração do resultado** ajustado levantados posteriormente à incorporação, fusão ou cisão.

Art. 44. **Aplicam-se à CSLL as normas relativas** à depreciação, **amortização** e exaustão previstas na legislação do IRPJ, exceto as referentes a depreciação acelerada incentivada, observado o disposto nos arts. 104 a 106.

[...]

Art. 75. A pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio ou deságio, apurado segundo o disposto no art. 20 do Decreto-lei n.º 1.598, de 1977, deverá registrar o valor do ágio ou deságio cujo fundamento econômico seja:

I - valor de mercado de bens ou direitos do ativo da coligada ou controlada superior ou inferior ao custo registrado na sua contabilidade, em contrapartida à conta que registre o bem ou direito que lhe deu causa;

II - valor de rentabilidade da coligada ou controlada, com base em previsão dos resultados nos períodos de apuração futuros, em contrapartida a conta do ativo diferido, se ágio, ou do passivo, como receita diferida, se deságio;

III - fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas, em contrapartida a conta do ativo diferido, se ágio, ou do passivo, como receita diferida, se deságio.

§ 1º Alternativamente, a pessoa jurídica poderá registrar o ágio ou deságio a que se referem os incisos II e III do caput em conta do patrimônio líquido.

§ 2º A opção a que se refere o § 1º aplica-se, também, à pessoa jurídica que tiver absorvido patrimônio de empresa cindida, na qual tinha participação societária adquirida com ágio ou deságio, com o fundamento de que trata o inciso I do caput, quando não tiver adquirido o bem a que corresponder o referido ágio ou deságio.

§ 3º O valor registrado com base no fundamento de que trata:

I - o inciso I do caput integrará o custo do respectivo bem ou direito para efeito de apuração de ganho ou perda de capital e para determinação das quotas de depreciação, amortização ou exaustão;

II - o inciso II do caput:

a) poderá ser amortizado nos balanços correspondentes à apuração do resultado ajustado levantados posteriormente à incorporação, fusão ou cisão, à razão de 1/60 (um sessenta avos), no máximo, para cada mês do período a que corresponder o balanço, no caso de ágio;

b) deverá ser amortizado nos balanços correspondentes à apuração do resultado ajustado levantados posteriormente à incorporação, fusão ou cisão, à razão de 1/60 (um sessenta avos), no mínimo, para cada mês do período a que corresponder o balanço, no caso de deságio;

20. Por fim, cumpre registrar que no Acórdão Carf nº 9101-004-562, de 03/12/2019, nos autos do processo nº 16682.721208/2012-16, a 1ª Turma da CSRF, por maioria de votos, conforme voto vencedor da Conselheira Edeli Pereira Bessa, também entendeu pela indedutibilidade da CSLL. Vejamos os seguintes trechos:

Deve-se ter em conta, porém, que, confirmada a condição de Cosan S/A como real adquirente do investimento na autuada, sua amortização resta inadmissível no próprio lucro contábil, referência primeira para apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL. Logo, é desnecessária norma específica que determine a adição destes valores à base de cálculo daquela contribuição, como adiante se demonstrará.

[...]

Assim, para além de a Lei nº 7.689, de 1988, apontar para a **neutralidade dos resultados de equivalência patrimonial, método do qual decorre o destaque de ágio e deságio em investimentos**, quer em razão do disposto na Instrução Normativa SRF nº 390, de 2004, quer por interpretação dos termos da Lei nº 9.532, de 1997 no contexto em que foi editada, e mesmo em consequência da apuração contábil, a base de cálculo da CSLL necessariamente resta indevidamente afetada pela amortização do ágio aqui em comento.

Não se vislumbra, dessa forma, qualquer especificidade que possa ensejar um resultado diferenciado para a apuração da base de cálculo da CSLL decorrente da glosa de amortização do ágio que passou a integrar o patrimônio da autuada após a reorganização societária em comento.

Constatado, aqui, que a interposição de Cosanpar não desqualificou Cosan S/A como real adquirente do investimento na autuada, e do titular do correspondente ágio, resta sem substância o ágio reconhecido contabilmente na autuada, de modo, inclusive, a justificar a anulação de sua amortização por meio da realização da provisão exigida pela CVM. Assim, é este lucro contábil, no qual os efeitos da amortização deveriam ter sido neutralizados pela realização da referida provisão, que se presta como ponto de partida para a apuração da base de cálculo da CSLL, mostrando-se correto o ajuste procedido pela autoridade lançadora e a consequente redução da base negativa originalmente apurada.

Estas as razões, portanto, para NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial da Contribuinte também no que se refere às exigências de CSLL.

21. Nestes termos, acolho os embargos para sanar a omissão em relação a matéria, todavia, sem efeitos infringentes, para que seja mantida a glosa das despesas de amortização do ágio também na apuração da base de cálculo da CSLL.

Desta forma, em razão da neutralidade tributária dos investimentos avaliados pelo método de equivalência patrimonial, deve ser mantida a glosa das despesas de amortização do ágio realizada pela fiscalização.

Diante do exposto, voto no sentido de rejeitar os argumentos apresentados pela ausência de identidade da base de cálculo do imposto sobre a renda e da contribuição social sobre o lucro líquido e pela dedutibilidade da amortização do ágio na base de cálculo da CSLL em seções distintas (Seção II.1, fls. 687/693, e Seção II.2, fls. 693/698).

### **DA IMPROCEDÊNCIA DO VALOR DA DIVERGÊNCIA APONTADA PELO FISCO**

A recorrente argumenta que os cálculos apresentados pela fiscalização se encontram equivocados:

Com efeito, na remota hipótese de não ser deduzido o ágio na apuração da CSLL, o que só se admite para efeitos de argumentação, fato é que, em tal circunstância, a BASE DE CÁLCULO ANTES DA COMP. DE BC NEG DE PERÍODOS ANTERIORES seria de R\$ 15.368.530,81 (linha 62). Logo o valor da dedução referente à Base de Cálculo Negativa da CSLL de Períodos Anteriores - Atividades em Geral (linha 66) passaria a ser R\$ 4.610.559,24, (e não de R\$ 4.146.307,63) tendo em vista a aplicação da limitação de 30% do lucro informado na linha 62.

Dessa forma, ao se aplicar 30% sobre R\$ 15.368.530,81, chegamos a uma redução de base no montante de **R\$ 4.610.559,24**, resultando em uma base de cálculo no valor de R\$ 10.757.971,56, e em imposto pagar no valor de **R\$ 968.217,44**.

Deduzindo-se os valores recolhidos por estimativa no ano (R\$ 870.724,60) alcança-se **imposto a pagar de RS 97.492,84 e não 139.275,49. A tabela abaixo bem elucida o cálculo correto na remota hipótese de desconsideração da dedutibilidade do ágio:**

[...]

Inicialmente, é preciso ressaltar que o valor observado pela autoridade tributária lançadora é o próprio valor declarado pela recorrente na sua DIPJ, consoante se pode observar da ficha 17, item 66, à fl. 214 destes autos.

Referido fato, *de per si*, em razão do *princípio do Venire Contra Factum Proprium*, é suficiente para afastar o argumento apresentado pela recorrente de equívoco nos cálculos da fiscalização,.

A decisão recorrida enfrentou adequadamente esses argumentos, motivo pelo qual adoto como minhas as suas razões de decidir:

A divergência apontada se deve a qual importância de "Base de Cálculo Negativa da CSLL de Períodos Anteriores" a utilizar na determinação da CSLL a pagar, ou seja, se seria o valor de R\$4.146.307,63, destacado nas fls. 214 da DIPJ, ou o montante de R\$4.610.559,24, fls. 246.

A compensação de bases de cálculo negativas da CSLL é uma faculdade do contribuinte, formalizada na declaração de rendimentos, nos termos do art. 16 da Lei nº 9.065, de 1995:

Art. 16. A base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, quando negativa, apurada a partir do encerramento do ano-calendário de 1995, poderá ser compensada, cumulativamente com a base de cálculo negativa apurada até 31 de dezembro de 1994, com o resultado do período de apuração ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação da referida contribuição social, determinado em anos-calendário subsequentes, observado o limite máximo de redução de trinta por cento, previsto no art. 58 da Lei nº 8.981, de 1995. (grifei)

Parágrafo único. O disposto neste artigo somente se aplica às pessoas jurídicas que mantiverem os livros e documentos, exigidos pela legislação fiscal, comprobatórios da base de cálculo negativa utilizada para a compensação.

Na DIPJ, a contribuinte optou por utilizar o saldo de R\$4.146.307,63, fls. 214, em consonância com a escrituração contida no Lalur, fls. 111.

Por ser uma faculdade atribuída ao sujeito passivo, a fiscalização ou esta autoridade julgadora não pode alterar o valor da compensação da base de cálculo negativa da CSLL a ser utilizada na declaração de rendimentos.

Ainda que fosse possível transpor a opção prevista na legislação tributária, não há nos autos qualquer elemento que demonstre que o contribuinte dispunha de uma base de cálculo negativa de CSLL que lhe permitisse compensar a importância de R\$4.610.559,24. A parte B do Lalur, fls. 57/86, local onde será controlado o prejuízo fiscal, não demonstrou a base de cálculo negativa da CSLL existente. Ausentes os registros de controle de todos os valores a compensar em exercícios subsequentes, o que inclui a base de cálculo negativa da CSLL, o pleito da interessada é indevido.

Desse modo, deve ser indeferido o pedido alternativo e, por pressuposto lógico, deve ser mantida a exigência pelo valor lançado.

Desta forma, voto no sentido de refutar os argumentos pela improcedência do valor da divergência apontada pelo fisco, à seção III do recurso voluntário.

### **DA IMPOSSIBILIDADE DA COBRANÇA DE MULTA NO PERCENTUAL DE 75%**

A recorrente argumenta que a multa de 75% que lhe foi imputada é exorbitante e caberia às autoridades administrativas “[...] no caso concreto, sopesar o tributo e sua consequência, de modo a obter resultado proporcional, sob pena de configurar caráter confiscatório não admitido no Direito”.

Constata-se dos autos, em especial à fl. 182, que o tributo apurado foi acrescido da multa de ofício prevista no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96, e, portanto, em razão de referida multa se encontrar prevista em lei, não há espaço para este colegiado afastar a sua aplicação.

Outrossim, o art. 26-A do Decreto nº 70.235/1972, no âmbito do processo administrativo fiscal, estabelece uma vedação para que os órgãos de julgamento afastem a aplicação ou deixem de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Art. 26-A.No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Precedentes do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) prescrevem que os princípios constitucionais da proporcionalidade, razoabilidade e vedação ao confisco são dirigidos ao legislador, cabendo à autoridade administrativa *tão somente a aplicação das sanções previstas em lei, nos moldes da legislação que as instituíram, não sendo possível, na jurisdição administrativa deste contencioso, perquirir possível afronta a referidos princípios.*

OFENSA AOS PRINCÍPIOS DA PROPORCIONALIDADE E DA RAZOABILIDADE Não é possível ao CARF afastar penalidade prevista em dispositivo legal que esteja plenamente em vigor sob argumentos de inconstitucionalidade, conforme determinada a Súmula CARF n. 2. (Acórdão n.º 1201-005.703. Relatora: Thais De Laurentis Galkowicz)

MULTA ISOLADA. OFENSA AOS PRINCÍPIOS DA PROPORCIONALIDADE E DA RAZOABILIDADE Não é possível ao CARF afastar penalidade prevista em dispositivo legal que esteja plenamente em vigor sob argumentos de inconstitucionalidade, conforme determinada a Súmula CARF n. 2. (Acórdão n.º 1201-005.742. Relator Neudson Cavalcante Albuquerque)

MULTA DE OFÍCIO. PERCENTUAL DE 75%. TIPICIDADE. EFEITO CONFISCATÓRIO. NÃO APRECIACÃO. A falta ou insuficiência de recolhimento espontâneo de tributo pelo sujeito passivo é ato ilícito por omissão, o qual constitui em hipótese de incidência da norma legal punitiva, que veicula a sanção correspondente a multa de ofício em seu percentual original, sem agravamento ou qualificação. **A alegação de que a multa de ofício seria confiscatória e, portanto, inconstitucional, não pode ser conhecida no âmbito administrativo.** (Acórdão n.º 3402-005.974, do CARF) (grifo nosso)

MULTA DE OFÍCIO. EFEITO CONFISCATÓRIO. RAZOABILIDADE. PROPORCIONALIDADE. SÚMULA 02. CARF. Os princípios constitucionais da proporcionalidade, razoabilidade e vedação ao confisco são dirigidos ao legislador, cabendo à autoridade administrativa apenas aplicar a multa, nos moldes da legislação que a instituiu. Inteligência da Súmula CAR n. 2. (Acórdão n.º 1401-003.003 do CARF)

MULTA. CARÁTER CONFISCATÓRIO. A vedação ao confisco pela Constituição Federal é dirigida ao legislador, cabendo à autoridade administrativa apenas aplicar a multa, nos moldes da legislação que a instituiu. (Acórdão n.º 2401-005.844 do CARF)

Neste sentido, este Tribunal Administrativo exarou a Súmula CARF n.º 2, a qual dispõe que “O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.”.

Portanto, voto por refutar os argumentos pela impossibilidade da cobrança de multa no percentual de 75%.

### **DA NECESSÁRIA APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL — DA POSSIBILIDADE DE PRODUÇÃO DE PROVAS POSTERIORES À APRESENTAÇÃO DA IMPUGNAÇÃO**

A recorrente destinou as fls. 707/712 para dispor sobre o princípio da verdade material e pela apresentação de provas posteriores a apresentação da sua impugnação.

Esse esforço argumentativo se deve, *em tese*, em razão de o acórdão recorrido dispor que “[...] o pedido do interessado se revela dispensável e rejeito o pedido de dilação probatória” e, neste sentido, apresentado a seguinte ementa:

DILAÇÃO PROBATÓRIA. INDEFERIMENTO. Indefere-se o pedido para juntada de provas após o oferecimento da impugnação quando não observadas as exceções previstas no processo administrativo fiscal.

Contudo, não se constata dos autos um único elemento probatório que tenha sido apresentado pela recorrente após a sua impugnação.

Em síntese, a recorrente argumenta pelo princípio da verdade material, pela possibilidade de produção de provas posteriores à apresentação da sua impugnação, mas não trouxe aos autos as provas que entende devidas.

É preciso compreender que a atividade probatória no Processo Administrativo Fiscal deve observar o disposto no Decreto nº 70.235/72, Decreto nº 7.574, de 2011, e, no caso de *lacunas*, o disposto na Lei nº 9.784, de 1999, e na Lei nº 13.105, de 2015.

De acordo com o Decreto 70.235/72, art. 16, § 4º, a prova documental deverá ser apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, *salvo nas exceções admitidas no referido diploma legislativo*, não restando comprovado nos autos o surgimento das exceções estabelecidas pela legislação para a juntada de novos documentos.

Por sua vez, o pedido de diligência e perícia deve atender aos requisitos estabelecidos no inciso IV, art. 16, do Decreto 70.235/72, segundo o qual as diligências ou perícias que o impugnante pretenda que sejam efetuadas devem ser acompanhadas da exposição dos motivos que as justifiquem, da formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, do nome, do endereço e da qualificação profissional do seu perito, considerando-se esses não formulados, consoante disposto no § 1º, art. 16, do Decreto 70.235/72, quando ausente algum desses requisitos.

Desta forma, verifica-se que o pedido de produção de provas foi realizado em desobediência ao disposto na legislação de regência do Processo Administrativo Fiscal, não podendo este órgão colegiado acolher o pedido de produção de provas apresentado de forma genérica.

#### PEDIDO GENÉRICO DE PRODUÇÃO DE PROVA E DE FRUIÇÃO DO CONTRADITÓRIO.

As provas no processo administrativo fiscal devem ser apresentadas com a impugnação/manifestação de inconformidade, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em momento processual diverso. Pedido genérico relativo a direito de exercer o contraditório não faz sentido quando o recorrente já vem fazendo uso dos recursos e instrumentos disponíveis para sua defesa, na forma do Decreto n.º 70.235/72.. (Acórdão nº 1002-000.315 do CARF, Data da Sessão 05/07/2018)

#### PROTESTO GENÉRICO DE PRODUÇÃO DE PROVAS. PEDIDO REJEITADO.

Indefere-se o pedido genérico para produção posterior de provas e diligência e/ou perícia quando desnecessários para resolução da lide e quando formulado em desacordo com o art. 16, IV, § 4º, do Decreto nº 70.235/72.

A perícia técnica não é meio de prova para comprovação de fato que possa ser feito mediante a mera apresentação ou juntada de documentos cuja guarda e conservação compete à contribuinte, mas sim para esclarecimento de pontos duvidosos que exijam conhecimentos especializados.

Não constitui cerceamento do direito de defesa o indeferimento do protesto genérico de produção de provas e diligência/perícia técnico-contábil considerado desnecessário, prescindível e formulado sem atendimento aos requisitos do art. 16, IV e § 4º, do Decreto n.º 70.235/72.. (Acórdão n.º 1301-003.065 do CARF, Data da Sessão 17/05/2018)

#### JUNTADA DE PROVAS. MOMENTO PROCESSUAL.

A prova documental deve ser apresentada na manifestação de inconformidade, precluindo o direito de a manifestante fazê-lo em outro momento processual, a menos que fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior, refira-se a fato ou a direito superveniente ou destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Acórdão n.º 3001-000.601 do CARF, Data da Sessão 21/11/2018)

Destarte, voto por rejeitar o pedido de produção de provas que fora realizado genericamente.

#### **DA DILIGÊNCIA FISCAL**

Quando do seu pedido a recorrente requer que, *caso este colegiado julgue pertinente*, a baixa dos autos em diligência para apuração do crédito tributário.

Contudo, é possível observar do que foi apresentado no decorrer deste voto que os autos já se encontram com os elementos necessários para a formação da convicção deste colegiado, razão pela qual não se mostra necessária a baixa deste em diligência.

#### **DA INTIMAÇÃO PARA A SUSTENTAÇÃO ORAL**

A recorrente requer que seja “[...] efetuada a intimação da subscritora da presente para proceder à sustentação oral das razões anteriormente expostas, consoante o disposto no artigo 58, inciso II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais”.

A recorrente, ou o seu representante legal, poderá realizar a sustentação oral por 15 (quinze) minutos, prorrogáveis por, no máximo, 15 (quinze) minutos, a critério do presidente, nos termos do art. 58, inciso II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), consoante requisitado pela recorrente.

Contudo, a intimação prévia da recorrente, ou o seu representante legal, para realizar a sustentação oral não encontra previsão regimental.

Entretanto, consoante dispõe o art. 55 do RICARF, as pautas de julgamentos das turmas deste Tribunal Administrativo são devidamente publicadas no Diário Oficial da União (DOU) e divulgadas no sítio do CARF na Internet, com, no mínimo, 10 (dez) dias de antecedência, o que permite à recorrente, ou o seu representante legal, conhecimento antecipado para solicitar a sustentação oral junto ao CARF.

Por fim, este Tribunal Administrativo já exarou a Súmula CARF n.º 110, a qual dispõe que “No processo administrativo fiscal, é incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo”.

Portanto, voto por rejeitar o pedido de intimação para a sustentação oral.

## DISPOSITIVO

Em face do exposto, voto por NEGAR provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Fábio de Tarsis Gama Cordeiro

## Declaração de Voto

Conselheiro Fredy José Gomes de Albuquerque.

Em que pese o substancioso e bem construído voto do ilustre Conselheiro Relator, divergi de seu entendimento quanto à indedutibilidade da amortização do ágio na apuração da CSLL, por entender que o tratamento que a legislação dá a tal tributo não é inteiramente idêntico à apuração do lucro real, vinculado ao IRPJ, ainda que haja convergências em alguns pontos.

Aliás, o próprio voto do Relator registra que *assiste razão a recorrente ao argumentar pela ausência de identidade das bases de cálculo do imposto sobre a renda e da contribuição social sobre o lucro líquido; porém, essa ausência de identidade não significa que a dedutibilidade da amortização do ágio na apuração desses tributos possuem tratamentos distintos, consoante será apresentado adiante neste voto, razão pela qual a decisão recorrida não merece reparos.*

Eis aqui o ponto de divergência: a alegação de que, para fins de dedutibilidade do ágio, a CSLL seguiria o mesmo tratamento que o IRPJ. Para tanto, socorre-se do argumento segundo o qual *o art. 13, III, da Lei n.º 9.249/95, matriz legal do art. 324, § 4º, do RIR/99, ao tratar dedutibilidade de amortização de bens e direitos atribui o mesmo tratamento – é dizer a mesma norma de apuração – tanto para o IRPJ quanto para a CSLL<sup>2</sup>.*

---

<sup>2</sup> Trecho do acórdão CARF n.º 1201-005.578, da lavra do Conselheiro Efigenio Freitas Junior (Redator Designado), desta Turma de Julgamento.

Tal conclusão esbarra em decisão da Câmara Superior de Recursos Fiscais que trata do mesmo assunto. Cite-se, a título ilustrativo, o acórdão 9101-005.773 – CSRF / 1ª Turma, sessão de 9 de setembro de 2021, assim ementado:

ÁGIO. BASE DE CÁLCULO DA CSLL. IDENTIDADES E DISTINÇÕES DO LUCRO REAL. DELIMITAÇÃO LEGAL PRÓPRIA. REGRAS DE AJUSTE DIVERSAS. NECESSIDADE DE PREVISÃO OU REMISSÃO EXPRESSA. AUSÊNCIA DE VEDAÇÃO AO CÔMPUTO E DE DETERMINAÇÃO DE ADIÇÃO. CANCELAMENTO DA EXIGÊNCIA.

A base de cálculo da CSLL é autônoma e legalmente delimitada por normas próprias, somente se verificando *identidades* com a apuração do Lucro Real quando, expressamente, assim for determinado pela legislação.

Diferentemente do Lucro Real (art. 25 do Decreto-Lei nº 1.598/77), inexistente previsão legal para que as contrapartidas da amortização do ágio ou deságio não sejam computadas no cálculo base de cálculo da CSLL e tampouco encontra-se determinações próprias para a *adição* dos valores de ágio percebido em aquisição de participações societárias. Assim, a amortização *contábil* do ágio reduz a monta do lucro líquido do período, do qual se extrai a base de cálculo da CSLL, nos termos do art. 2 da Lei nº 7.689/88.

É bem verdade que a matéria é bastante controversa no âmbito do CARF, com respeitáveis entendimentos contrários, porém, em minha análise, ainda que haja aproximações entre os métodos de apuração dos tributos envolvidos, não há identidade entre a base de cálculo do IRPJ, que se vincula à apuração pela ficção do lucro real, com regramento próprio, e a base de cálculo da CSLL, muito mais aproximada do lucro líquido, de acordo com critérios contábeis.

Colho do voto do Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella, relator do acórdão da CSRF acima citado (acórdão 9101-005.773 – CSRF / 1ª Turma, sessão de 9 de setembro de 2021), as razões de decidir relativas ao entendimento que manifestei na sessão do presente julgamento, a seguir transcritas para registro:

Pois bem, tal tema não é novo, havendo vasta jurisprudência da C. 1ª Seção deste E. CARF e dessa C. 1ª Turma da CSRF.

Para este Conselheiro, a resolução da matéria é um pouco mais simples e não demanda as mesmas *incursões* exploratórias procedidas no v. Aresto recorrido, conforme já manifestado no v. Acórdão nº 1402-003.119, proferido ainda no âmbito da C. 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção, de mesma relatoria, publicado em 26/07/2018.

É certo que uma das maiores controvérsias sobre a instituição e a incidência da CSLL sempre foi a *proximidade* de sua base de cálculo com o Lucro Real, sobre o qual o IRPJ incide, dentro da sua mais tradicional modalidade de apuração.

Porém, principalmente após as alterações promovidas nas estruturas da *regra matriz* dessa Contribuição Social, ainda no início dos anos 1990, restou clara a preocupação do Legislador federal em esclarecer a precisa delimitação de sua base quantitativa de incidência, assim como suas *identidades* e *disparidades* com a base tributável do IRPJ.

Em resumo, temos que, inicialmente, a Lei n.º 7.689/88 instituiu em seu art. 2º que a base de cálculo da CSLL seria o *valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda*.

Logo depois, foi editada a Lei n.º 8.034/90, que além de promover alterações na legislação do IRPJ, referentes a incentivos fiscais de comércio exterior e desenvolvimento regional, no seu art. 2º melhor deu *forma e concretude à base tributável dessa nova Contribuição Social de 1988, determinado expressamente para o seu cálculo a adição do resultado negativo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido; do valor de reserva de reavaliação, baixada durante o período-base, cuja contrapartida não tenha sido computada no resultado do período-base e do valor das provisões não dedutíveis da determinação do lucro real, exceto a provisão para o Imposto de Renda*.

Na mesma esteira, de maneira bastante *simétrica*, também fixou-se lá, textualmente, a determinação de exclusão *do resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido; dos lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita e do valor, corrigido monetariamente, das provisões adicionadas, não dedutíveis da determinação do lucro real, que tenham sido baixadas no curso de período-base*.

Posteriormente, inclusive já dentro de um cenário bastante amadurecido de embates judiciais, em 1995, primeiro foi editada e promulgada a Lei n.º 8.981, poucos meses depois alterada pela Lei n.º 9.065, que determinou no seu art. 57 que *aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei n.º 7.689, de 1988) as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, inclusive no que se refere ao disposto no art. 38, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta Lei*.

Claramente, aqui vê-se uma confirmação da aproximação da dinâmica de apuração, vencimento e pagamento da CSLL e do IRPJ - mas ressalvada, expressamente, a manutenção de seus próprios critérios quantitativos, quais sejam, base de cálculo e alíquota, veiculados em legislação própria.

Ainda no mesmo ano, foi publicada a Lei n.º 9.249/95, a qual, apesar de estabelecer mais *coincidências* pontuais na obtenção da bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, paradoxalmente, tratou-as, manifestamente, de forma independente, individual e autônoma, firmando que:

*Art. 13. Para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, são vedadas as seguintes deduções, independentemente do disposto no art. 47 da Lei n.º 4.506, de 30 de novembro de 1964:*

*I - de qualquer provisão, exceto as constituídas para o pagamento de férias de empregados e de décimo-terceiro salário, a de que trata o art. 43 da Lei n.º 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei n.º 9.065, de 20 de junho de 1995, e as provisões técnicas das companhias de seguro e de*

*capitalização, bem como das entidades de previdência privada, cuja constituição é exigida pela legislação especial a elas aplicável;*

*II - das contraprestações de arrendamento mercantil e do aluguel de bens móveis ou imóveis, exceto quando relacionados intrinsecamente com a produção ou comercialização dos bens e serviços;*

*III - de despesas de depreciação, amortização, manutenção, reparo, conservação, impostos, taxas, seguros e quaisquer outros gastos com bens móveis ou imóveis, exceto se intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços;*

*IV - das despesas com alimentação de sócios, acionistas e administradores;*

*V - das contribuições não compulsórias, exceto as destinadas a custear seguros e planos de saúde, e benefícios complementares assemelhados aos da previdência social, instituídos em favor dos empregados e dirigentes da pessoa jurídica;*

*VI - das doações, exceto as referidas no § 2º;*

*VII - das despesas com brindes.*

*1º Admitir-se-ão como dedutíveis as despesas com alimentação fornecida pela pessoa jurídica, indistintamente, a todos os seus empregados.*

*§ 2º Poderão ser deduzidas as seguintes doações:*

*I - as de que trata a Lei n.º 8.313, de 23 de dezembro de 1991;*

*II - as efetuadas às instituições de ensino e pesquisa cuja criação tenha sido autorizada por lei federal e que preencham os requisitos dos incisos I e II do art. 213 da Constituição Federal, até o limite de um e meio por cento do lucro operacional, antes de computada a sua dedução e a de que trata o inciso seguinte;*

*III - as doações, até o limite de dois por cento do lucro operacional da pessoa jurídica, antes de computada a sua dedução, efetuadas a entidades civis, legalmente constituídas no Brasil, sem fins lucrativos, que prestem serviços gratuitos em benefício de empregados da pessoa jurídica doadora, e respectivos dependentes, ou em benefício da comunidade onde atuem, observadas as seguintes regras:*

*a) as doações, quando em dinheiro, serão feitas mediante crédito em conta corrente bancária diretamente em nome da entidade beneficiária;*

*b) a pessoa jurídica doadora manterá em arquivo, à disposição da fiscalização, declaração, segundo modelo aprovado pela Secretaria da Receita Federal, fornecida pela entidade beneficiária, em que esta se compromete a aplicar integralmente os recursos recebidos na realização de seus objetivos sociais, com identificação da pessoa física responsável pelo seu cumprimento, e a não distribuir lucros, bonificações ou vantagens a dirigentes, mantenedores ou associados, sob nenhuma forma ou pretexto;*

*c) a entidade civil beneficiária deverá ser reconhecida de utilidade pública por ato formal de órgão competente da União.*

Pois bem, clara e exaustivamente, resta certo que não existe identidade jurídica pressuposta entre o Lucro Real e a base de cálculo da CSLL, pois, simplesmente, assim não determinou o Legislador no art. 2º da Lei nº 7.689/88 ou em qualquer outra regra delineadora do critério quantitativo da Contribuição Social em comento.

Além disso, mesmo considerando que ambas bases tributáveis têm na origem *aritmética* nos primordiais *resultados* contábeis percebidos pelas entidades, todos os ajustes, adições e exclusões devem ser expressamente trazidos em legislação própria, pertinente, textualmente direcionada à CSLL – ou, da mesma forma, apenas ao IRPJ. Nesse sentido, confira-se o comentário do Professor Ricardo Mariz de Oliveira<sup>2</sup> sobre o tema:

*Tal como com relação ao IRPJ, a base de cálculo da CSL é o lucro líquido apurado contabilmente segundo a Lei n. 6.404, de 15.12.1976, o qual funciona apenas como ponto de partida para determinação dessa base de cálculo, pois a partir dele é que são feitos os ajustes de acréscimos de débitos contábeis fiscalmente indedutíveis e as exclusões de créditos contábeis não tributáveis, além de outros ajustes prescritos ou autorizados pela lei tributária. (...)*

*Quanto aos ajustes no lucro líquido, para determinação da base de cálculo da CSL, já vimos acima que são apenas os prescritos expressamente pela respectiva legislação, de tal sorte que nem todo ajuste previsto para fins do lucro real tributável pelo IRPJ se aplica à CSL.*

Quando a Lei nº 9.532/97 trouxe a regulamentação da dedução do ágio fundamentado em rentabilidade futura, não houve qualquer prescrição de seu alcance à CSLL, inclusive mencionando o art. 7º, expressamente, o termo *Lucro Real*. No mais, o resto da legislação relativa a esta Contribuição Social é também silente em relação a tal modalidade de dispêndio incorrido nas aquisições societárias.

Aqui podem ser erigidas diversas leituras e interpretação sobre essa *ocorrência* legislativa.

Existem aqueles que, partindo de uma premissa de *identidade* da regra geral de exclusão de despesas do IRPJ e da CSLL, consubstanciada no art. 47 da Lei nº 4.506/64, supostamente reafirmada pelo final da redação do *caput* do art. 13 da Lei nº 9.249/95 - e somado ao entendimento que o art. 7º da Lei nº 9.532/97 trouxe, na verdade, uma *benesse* ou uma *exceção* à regular apuração do Lucro Real - a ausência de sua extensão literal à CSLL culminaria, na verdade, em impossibilidade de dedução das despesas de ágio da monta ajustada do *lucro* onerada por tal Contribuição Social.

Tal entendimento encontra-se estampado no v. Acórdão nº 1402-003.858, proferido pela C. 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara, de relatoria do I. Conselheiro Evandro Correa Dias, publicado em 21/06/2019, onde se estabeleceu que *como não há previsão legal de exclusão da despesa de*

*amortização com ágio da base de cálculo da CSLL, ela deve ser mantida na referida base de cálculo, uma vez que a legislação em mais de uma oportunidade determina que para a apuração da base de cálculo da CSLL, deve ser observada a legislação aplicável ao IRPJ.*

Alcançando conclusão semelhante, outros entendem que, com a alteração promovida pela Lei n.º 8.034/95 no art. 2º da Lei n.º 7.689/88, qualquer oscilação quantitativa relacionada dos valores de investimentos societários, controlados pelo Método de Equivalência Patrimonial – MEP, seria neutra para fins de apuração da CSLL. Como a própria natureza da mensuração e controle dos investimentos em que o dispêndio de ágio foi percebido se daria por meio de tal metodologia, não haveria em se falar de sua dedutibilidade *fiscal* da Contribuição Social – conforme, inclusive, consta do voto vencedor do v. Acórdão, ora recorrido.

Contudo, entende-se, *data maxima venia*, que ambos entendimentos são manifestamente improcedentes, equivocados e contrariam a materialidade da *regra matriz* da CSLL - a qual está muito evidente, clara e profundamente delineada na legislação vigente - e dependem da aplicação de normas típicas e exclusivas da obtenção do Lucro Real e da desconsideração do *iter*, legalmente regulado, na obtenção da base tributável dessa Contribuição Social, para a sua *hipotética procedência*.

Nessa linha, em termos mais abstratos e em primeiro lugar, na medida que a despesa do ágio, na compra da participação societária, foi incorrida (fato não questionado agora, dado como incontroverso nessa C. Instância especial), representando dispêndio empresarial de investimento da entidade, pela sua própria natureza, a dedutibilidade é certa e está garantida, até eventual questionamento fundamentado pelo Fisco, nos termos da regra do *atual* art. 311 do RIR/18.

Mais do que isso: na manutenção dos registros contábeis e mecanismos de obtenção do *resultado*, tal rubrica, naturalmente, consta como elemento redutor.

Não sendo aplicável à CSLL a disposição do art. 25 do Decreto-lei n.º 1.598/77, que historicamente impedia o cômputo dos valores de ágio e deságio do Lucro Real, este prevalece na obtenção do *lucro líquido*, não existindo qualquer fundamento legal para exigir a adição desses valores de ágio amortizados contabilmente na extração da base de cálculo dessa Contribuição Social.

Em segundo lugar, as regras para a amortização do ágio fundamentado em rentabilidade futura, arroladas nos arts. 7º e 8º da Lei n.º 9.532/97, são *requisitos* legais apenas dirigidos à apuração do Lucro Real, que presta-se de base de cálculo apenas para o IRPJ. Repita-se: para a CSLL, o ágio é dispêndio ordinário, que constrói o *lucro*, percebido pela entidade empresarial.

Endossando tal posição, consta o seguinte do v. Acórdão n.º 9101-002.310, proferido por esta mesma C. 1ª Turma da CSRF, de relatoria do I. Conselheiro Helio Eduardo de Paiva Araujo, publicado em 08/06/2016:

*Ora, conforme se verifica da leitura dessas disposições – ao contrário do que afirma a decisão de primeira instância, o mencionado art. 57 da Lei 8.981/95 não autoriza, de forma alguma, a aplicação indiscriminada das disposições regentes do Imposto de Renda na verificação dos contornos de incidência da CSLL, mas preserva, expressamente, os ditames próprios da definição de sua base de cálculo, da forma como realizado pelas disposições até então vigentes, mantendo, assim, as normas contidas na mencionada Lei 7.689/88, nos termos ali então especificamente apontados.*

*A partir dessas considerações, verifica-se que, conforme destacado das disposições do art. 2º, parágrafo 1º, alínea 'c' da Lei 7.689/88, ali expressamente se faz referência aos específicos ajustes (exclusões e adições) a serem aplicados ao resultado do período-base, apurado a partir da aplicação das expressas disposições da legislação comercial, distinguindo a composição da base de cálculo da Contribuição em questão, assim, às regras próprias da legislação do Imposto sobre a Renda.*

*Assim, para admitir-se como válida qualquer exclusão e/ou adição na apuração da base de cálculo da CSLL, faz-se essencial, no caso, a existência de legislação especificamente a ela relacionada, sem a qual, estar-se-ia admitindo a possibilidade de interpretação ampliativa de normas restritivas de direito, o que, definitivamente, não tem qualquer cabimento em nosso ordenamento jurídico pátrio.*

*Nessa linha, fixando o ponto de partida do nosso pensamento sobre a matéria, as regras de dedutibilidade de despesas que sejam aplicáveis na apuração do lucro real, não podem ser estendidas, sem a necessária pré-existência de previsão legal, à apuração da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.*

*Fixada essa premissa necessária, relevante destacar, ainda, que a amortização contábil do ágio impacta (reduz) o lucro líquido do exercício. Havendo determinação legal expressa para que ela não seja computada na determinação do lucro real, o respectivo valor deve ser adicionado no LALUR, aumentando, portanto, a base tributável. Não há, porém, previsão no mesmo sentido, no que se refere à base de cálculo da Contribuição Social, o que, a nosso sentir, torna insubsistente a adição feita de ofício pela autoridade lançadora.*

*Nessa linha, portanto, penso que o que se deve exigir e verificar não é a previsão legal expressa para que seja admitida a dedução do ágio iniludivelmente pago, mas sim a inexistência de vedação para essa operacionalização, o que, no caso, efetivamente é o que se verifica em relação à CSLL.*

No presente caso, uma vez que o próprio v. Acórdão recorrido, em relação à materialidade do dispêndio registrado e dos negócios que lhe deram margem, afirma que *devem ser, a eles, conferidos os efeitos que lhes são próprios, entre os quais, o de considerar legítimo o registro do ágio decorrente da diferença entre o valor pago e o valor patrimonial da participação acionária adquirida* (não podendo haver *reformatio in pejus*), não existe fundamentos legais válidos e propriamente aplicáveis para motivar a glosa procedida.

Por fim, deve ser afastada a ótica antes adotada, de tratar tais registros, para fins de apuração da base da CSLL, exclusivamente e como mera oscilação quantitativa em *avaliação do investimento pelo MEP* – que supostamente guardariam total *neutralidade* – posto que, assim, ignora-se a ocorrência, material, do próprio dispêndio, em si considerado (conforme aceito pelo próprio I. Relator *aquo*) e, principalmente, sempre foi controlado de forma contábil de maneira *destacada, distinta e independente* do valor patrimonial do investimento adquirido, conduzindo a um reflexo fiscal muito diverso.

Pelas mesmas razões apontadas no voto acima transcrito, entendo que não há identidade plena nos critérios de apuração do IRPJ e da CSLL que impedisse, à época dos fatos, a dedutibilidade do ágio nos registros contábeis da recorrente.

Faz-se a presente declaração para esclarecer as razões que me levaram a, respeitosamente, divergir do posicionamento do ilustre relator.

Ante o exposto, dou provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Fredy José Gomes de Albuquerque